

Nevia Čičin-Šain*

Pregledni rad

UDK 336.221.24(497.5)

342.743:342.359

Rad primljen: 20. svibnja 2016.

POSTOJI LI POTREBA ZA OPĆIM PRAVILOM ZA SPREČAVANJE IZBJEGAVANJA POREZA U HRVATSKOM POREZNOM PRAVU, TZV. GAAR?

Sažetak: *Europska komisija 6. prosinca 2012. godine donijela je Preporuku u povodu agresivnog poreznog planiranja C(2012) 8806¹ koje sugerira državama članicama da usvoje takvo jedno opće pravilo kojim bi se spriječilo izbjegavanja poreza, koje bi bilo prikladno svim tuzemnim i prekograničnim transakcijama, bilo da se iste odvijaju unutar Europske unije ili izvan nje. Tim pravilom nastojalo bi se obustaviti sve zlouporabe poreznog prava koje nisu pokrivene tzv. specifičnim mjerama za sprečavanje zlouporabe poreznog prava. Valja napomenuti kako hrvatsko porezno pravo još nema takvo opće pravilo protiv izbjegavanja plaćanja poreza.*

S obzirom na to da je Republika Hrvatska postala članicom Europske unije u srpnju 2013. godine, nije isključeno da bi hrvatski zakonodavac mogao takvu mjeru i donijeti. Međutim, autorica smatra kako je najprije potrebno ispitati treba li hrvatskom pravu uopće jedna takva mjera, prije nego što se ista "slijepo" prenese u domaće pravo. Takva mjera, u rukama porezne uprave, mogla bi postati "oružje za masovno uništenje", ako bi ista bila pogrešno formulirana ili ako se poreznim obveznicima ne bi pružila dodatna pravna sredstva kojima bi se osigurala njihova prava. Mjera bi mogla narušiti pravnu sigurnost investitora – poreznog obveznika, što bi moglo rezultirati štetnim posljedicama, ne samo za domaće porezne obveznike nego i za strane investitore koji bi potom svoje investicije mogli preusmjeriti u neke druge zemlje.

Ključne riječi: *opće pravilo o sprečavanju zlouporabe prava – GAAR, gospodarski pristup, zakonito izbjegavanje poreza*

* Dr. sc. Nevia Čičin-Šain, mag. iur. Ll.M., viša asistentica na Katedri za financijsko pravo i financijsku znanost Pravnog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu, Trg maršala Tita 14, 10000 Zagreb. Adresa e-pošte: nevia.cicin-sain@pravo.hr.

1 C (2012) 8806 final, Commission Recommendation of 6. 12. 2012 on aggressive tax planning <http://ec.europa.eu/taxationcustoms/resources/documents/taxation/taxfraudevasion/c20128806en.pdf>.

1. UVOD

Povod za pisanje ovog članka donošenje je preporuke Europske komisije od 6. prosinca 2012. godine protiv agresivnog poreznog planiranja C (2012) 8806 koja preporučuje državama članicama da usvoje opće pravilo kojim bi se spriječilo izbjegavanje poreza, koje bi bilo prikladno svim tuzemnim i prekograničnim transakcijama, bilo da se iste odvijaju unutar Europske unije ili izvan nje. To pravilo služi sprečavanju svih prijevornih oblika zakonitog izbjegavanja plaćanja poreza koji nisu pokriveni tzv. specifičnim pravilima. U Republici Hrvatskoj takvo pravilo zasada još ne postoji, iako je vidljiva tendencija suzbijanja zlouporabe prava. S obzirom na to da je Hrvatska postala članicom Europske unije u srpnju 2013. godine, nije isključeno da bi hrvatski zakonodavac mogao donijeti takvu mjeru u bliskoj budućnosti.

Kako bi se moglo odgovoriti na pitanje postoji li doista potreba u hrvatskom poreznom pravu za općom mjerom za sprečavanje izbjegavanja poreza, poslužiti ćemo se komparativnom metodom.

Kao osnovni predložak za usporedbu uzet je članak L 64 francuskog Općeg poreznog zakona (*Livre sur les procédures fiscales – LPF*) koji se smatra francuskom općom mjerom za sprečavanje izbjegavanja plaćanja poreza. Ta mjera poslužiti će nam kao predložak za analizu konstitutivnih elemenata, kako bi uvidjeli koje elemente hrvatsko porezno pravo već poznaje te koje bi elemente trebalo dodatno uvrstiti. Francusko porezno pravo preuzeto je kao predložak zbog obilne teorije koja postoji vezano za zlouporabu prava na području poreza. Kao što ćemo vidjeti u nastavku rada, koncept zlouporabe prava nije nepoznat ni u jednom ni u drugom poreznom sustavu, s time da postoje određene razlike koje ćemo detaljno analizirati.

Dodatno će se analizirati određena zakonodavstva koja dijele određene odredbe slične hrvatskom poreznom pravu.

2. ZLOUPORABA PREMA HRVATSKOM POREZNOM PRAVU

Izmjenama i dopunama Općeg poreznog zakona iz 2012. godine (Narodne novine, br. 78/2012, u nastavku OPZ) hrvatski zakonodavac donio je mjeru koju je nazvao "zlouporabom prava" kako bi se zaustavila vrlo raširena praksa koja se sastojala u osnivanju novih trgovačkih društava s ciljem prenošenja poslovanja ili dobiti na novo društvo, nakon što se prethodno prezadužilo. Pod zaštitom zasebne pravne osobnosti trgovačkog društva, članovi društva kapitala bili su slobodni nastaviti svoje poslovanje, nakon što bi prethodno društvo prezadužili i bez opasnosti da bi njihova osobna odgovornosti bila dovedena u pitanje.

Druge vrste zlouporaba koje su uočene u praksi bile su: isplaćivanje akontacija dobiti unatoč nelikvidnosti društva, upućivanje uplatitelja (vjerovnika) da umjesto na račun društva potraživanje uplati na "privatni" račun članova društva, zlonamjerne promjene sjedišta društva, raspolaganje udjelima u kontekstu osnivanja novog društva, zlouporaba namjernom blokadom računa društva radi onemogućavanja namirenja vjerovnika na način da tvrtke kćeri blokiraju račun tvrtke majke, vođenje poslova društva na način da se obveze stvaraju za jedno

društvo a prihodi za drugo, zapošljavanje radnika u društvima kćeri osnovanima skromnim kapitalom, a zadržavanje znatne imovine u temeljnom kapitalu društva majke.²

S obzirom na to da je u stečajnim postupcima najveći vjerovnik bio upravo državni proračun, zakonodavac je smatrao kako se treba pobrinuti za naplatu tih poreza.

Način na koji je hrvatski zakonodavac to učinio bilo je jačanjem odredbi o odgovornosti za porezne dugove (Glava 2., "Odredbe o odgovornosti", Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016).

Izmjene OPZ-a išle su u dva smjera – jačanjem odgovornosti članova uprave i povezanih društava (a) te članova trgovačkih društava (b) (nazvano probojem pravne osobnosti).

Sukladno novom članku 26. a) OPZ-a: "Članovi uprave i izvršni direktori društva kapitala odgovaraju kao porezni jamci ako pri vođenju poslova društva zlorabljavaju svoje ovlasti što ima za posljedicu nemogućnost ispunjenja obveza iz porezno-dužničkog odnosa i oštećenje poreznog tijela."

Osobna odgovornost postoji i u slučaju osobe koja se koristi drugim osobama koje djeluju kao njegovi povjerenici, tako da se u društvu kao član iskazuje netko drugi, ali to čini prema nalogu i uputama te osobe (stavak 3.).

Radnjama kojima se oštećuje porezno tijelo kao vjerovnik u porezno-dužničkom odnosu osobito se smatraju: preusmjeravanje novčanih tokova na druge pravne ili fizičke osobe radi izbjegavanja plaćanja poreznih obveza, korištenje društva radi postizanja ciljeva koje ne bi sam mogao postići, a koji su zabranjeni, umanj enje ili otuđenje imovine društva ako je isto za posljedicu imalo nemogućnost plaćanja obveza iz porezno-dužničkog odnosa (stavak 2.).

Za razliku od francuskog poreznog prava,³ članovi uprave ne smatraju se solidarno nego supsidijarno odgovornima.

To proizlazi iz članka 26. d) OPZ-a, povezano s člankom 30. OPZ-a koji definira pojam poreznog jamca. Taj članak navodi: "Porezni jamac odgovara za porezni dug ako ga u roku nije platio porezni obveznik. Porezno tijelo pozvat će poreznog jamca na plaćanje poreznog duga." (stavak 1.). To je odraz načela akcesornosti i supsidijarnosti. Sukladno načelu akcesornosti, dug jamca ovisi o postojanju i opsegu duga glavnog dužnika. Načelo supsidijarnosti označava kako će se dug isprva pokušati naplatiti od glavnog dužnika, a tek u slučaju neuspješne naplate, isti će se pokušati naplatiti od jamca. Ipak postoji i slučaj solidarnog jamstva – "jamac platac". Ako je jamac platac sam utajio porez ili ako je sudjelovao u utaji poreza, onda će isti odgovarati kao jamac platac. Ipak, kako bi se moglo tražiti solidarno jamstvo, potrebno je postojanje pravomoćne presude Kaznenog suda koja bi osudila poreznog jamca zbog utaje ili sudjelovanja u utaji poreza.

Osim odgovornosti članova uprave, novi članak 26. a) uvodi i odgovornosti povezanih osoba u čiju korist je poduzeto raspolaganje na štetu društva. One odgovaraju za podmirenje obveza društva, ali najviše do visine ostvarene koristi i to supsidijarno (stavak 4.).

2 <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages/Sjednice/Arhiva/Op%C4%87i%20porezni%20zakon%20-prezentacija%2025%2004%2012%20.ppt>.

3 Livre des procédures fiscales, članak L 267, T. LAMBERT, *Procédures fiscales*, Montchrestien – Lextenso éditions, 2013., str. 524.

Istodobno s odgovornošću članova uprave, izmjene OPZ-a 78/2012 donijele su i novi članak 26. b) vezan na odgovornost člana društva. Isti navodi: "Članovi javnoga trgovačkoga društva i komplementari u komanditnome društvu odgovaraju za obveze društva osobno, solidarno i neograničeno cijelom svojom imovinom. Članovi gospodarskog interesnog udruženja odgovaraju za obveze udruženja cijelom svojom imovinom. Članovi društva s ograničenom odgovornošću, dioničari dioničkoga društva, komanditori u komanditnom društvu ne odgovaraju za obveze društva izuzev kada je to određeno zakonom. Međutim, onaj tko zloupotrebljava okolnost da kao član trgovačkoga društva ne odgovara za obveze društva ne može se pozvati na to da po zakonu ne odgovara za te obveze." (To se odnosi na članove društva d.o.o., d.d. te komanditora u k.d.-u.)

OPZ samo preuzima odredbu o probou pravne osobnosti iz Zakona o trgovačkim društvima, Narodne novine, br. 111/1993, 34/1999, 121/1999, 52/2000, 118/2003, 107/2007, 146/2008, 137/2009, 125/2011, 152/2011, 111/2012, 68/2013, 110/2015 u nastavku: ZTD).⁴ Moglo bi se postaviti pitanje vezano za motive koji su utjecali na donošenje novog članka koji paralelno figurira uz bok onome iz ZTD-a. Naime, za donošenje odluke o probou pravne osobnosti prema ZTD-u nadležan je trgovački sud koji sudi prema pravilima u parnici. Vrijeme trajanja jednog takvog postupka iznosilo je od pet do osam godina, što je hrvatska Vlada smatrala neprihvatljivim. Iz prezentacije o izmjenama i dopunama OPZ-a⁵ razvidno je kako je Vlada smatrala da Porezna uprava ima prvi uvid u nepravilnost i nezakonitost poslovanja, a da se na temelju toga saznanja mogu brzo pokrenuti i povezati postupci, u cilju ravnomjernog snošenja poreznog opterećenja. Porezna uprava naime ima pristup sustavu OIB-a koji na jednom mjestu objedinjuje sve podatke: uvid u sudski registar, uvid u podatke o prometu nekretnina, o udjelima i dionicama u društvu te uvid u jedinstveni registar računa. Vlada je smatrala kako dokazna snaga rješenja donesenog u poreznom postupku ima jednaki stupanj vjerodostojnosti kao nalaz financijskog vještaka u sudskom postupku.

Međutim, postojanje dvaju identičnih članaka može donijeti dosta komplikacija u praksi. Naime, moguće je da građanski sud donese odluku o probou pravne osobnosti, dok drugi, Upravni sud, primjerice ne donese odluku o probou pravne osobnosti.

Osim članaka 26. a) i b) postoji i novi članak 26. c) koji određuje posebnu odgovornost članova trgovačkoga društva, osoba koje vode poslove društva i povezanih osoba. Naime, članovi društva, osobe koje vode poslove društva, i povezane osobe, odgovarat će osobito ako

- 1.) prividno ili besplatno prenesu imovinu na trgovačko društvo, koje su osnovali sami ili s drugim osobama ili na drugi način cijelu ili dio imovine prividno prodaju, opterete bez odgovarajuće protučinidbe ili je besplatno ustupe povezanim osobama, oštete je, unište ili učine neupotrebljivom
- 2.) zaključe prividni pravni posao ili priznaju nepostojeću tražbinu
- 3.) u suprotnosti s urednim i savjesnim gospodarenjem umanje imovinu ili prikriju imovinsko stanje, ne podnesu zakonom propisana godišnja izvješća, bez odgađanja a najkasni-

⁴ Članak 10. ZTD-a.

⁵ <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//Sjednice/Arhiva//Op%C4%87i%20porezni%20zakon%20-prezentacija2025%2004%202012%20.ppt>.

je dvadeset i jedan dan od nastanka razloga kojega poseban zakon određuje kao razlog za pokretanje stečajnog postupka ne zatraže da se takav postupak pokrene.

U svakom slučaju, Porezna uprava dužna je uvijek dokazati postojanje uzročne veze, odnosno da je baš ta zloupotreba nanijela štetu državnom proračunu.⁶

U skladu s člankom 26. d) OPZ-a odgovornost navedenih osoba može se utvrditi isključivo nakon što je proveden posebni postupak utvrđivanja njihove odgovornosti sukladno Glavi VI. a OPZ – (*Posebne odredbe o postupku utvrđivanja zlouporabe prava*). Međutim, analiza tih odredaba ne ukazuje na to da ne postoje znatne razlike u odnosu na uobičajene odredbe o poreznom nadzoru.

3. ZLOUPORABA PRAVA PREMA FRANCUSKOM POREZNOM PRAVU (*ABUS DE DROIT EN DROIT FISCAL*)

U francuskom pravu, koncept zlouporabe prava prenesen je iz drugih grana prava u porezno pravo pa je stoga potrebno referirati se na te grane prava.⁷ Ta bi se transpozicija mogla opisati kao prenošenje jedne teorije, nastale u jurisprudenciji sudova, koja je bila naknadno legitimizirana zasebnim pravnim temeljem.⁸

Sve do 1981. godine, koncept zlouporabe prava nije se mogao primijeniti, osim u slučaju postojanja fiktivnog pravnog posla, što je značilo da se sva ostala prijevarena ponašanja koja ne uključuju fiktivni pravni posao nisu mogla sankcionirati. Drugim riječima, zlouporaba prava sankcionirala je pravnu, ali ne i ekonomsku fikciju. Međutim, vrlo brzo francuski Vrhovni upravni sud, Conseil d'État, "riješio" je taj problem tako da je prenio u porezno pravo civilističku teoriju o zlouporabi prava. Na plenarnoj sjednici Sud je presudio kako Porezna uprava ima pravo ne priznati i one slučajeve u kojima ne postoji fiktivan pravni posao, nego da ista ima pravo "moći od sebe otkloniti i sve one pravne poslove koje je porezni obveznik sklopio, ako isti nisu mogli biti inspirirani niti jednim drugim motivom osim tim da se smanji ili izbjegne plaćanje poreza koji bi se trebao platiti kada tog pravnog posla ne bi bilo."⁹

Na taj je način nastala druga grana koncepta *abus de droit* – i to onaj preko zlouporabe prava, *stricto sensu*. Ubrzo je i francuski Kasacijski sud donio takvu sličnu odluku.¹⁰ Međutim, primjena koncepta *abus de droit par fraude à la loi* bila je proširena i na situacije izvan područja

6 N. Žunic-Kovačević, S. Gadžo, *Institut zakonskog poreznog jamstva*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 34, br. 1, 2013., str. 401.

7 O. Fouquet, N. Chahid-Nourai, *Optimisation fiscale et abus de droit*, Editions de Fiscalité Européenne, Litec, 1990, str. 48.

8 O tome piše: C. Robbez Masson, *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990, str. 195.

9 "Elle doit, pour pouvoir écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, établir que ces actes ont un caractère fictif ou, à défaut, qu'ils n'ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d'éluder ou atténuer les charges fiscales que l'intéressé, s'il n'avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles". CE 10 juin 1981 n 19079 plén.: RJF 9/81 n 787 ; D. adm. 13 L1531 n 13, 1er juillet 2002.

10 Arrêt du 19 avril 1988 (Cass. com. 19 avril 1988 n 86-19079, Donizel : RJF 2/89 n 250, Bull. civ. IV p. 95 n 134, BOI 13 L9-88; D. adm. 13 L1531 n 12, 1er juillet 2002). H. Feydeau u O. Fouquet, N. Chahid-Nourai, *Optimisation fiscale et abus de droit*, op. cit., str. 23.

primjene članka L 64 LPF, presudom Janfin.¹¹ Iako je postojala velika sličnost u samim konceptima, Sud nije mogao utjecati na postupovna pravila ili prava obveznika koje je pružao članak L 64 LPF-a. Zbog te dihotomije došlo je do pravne nesigurnosti koja se nije mogla tolerirati, pa je stoga intervenirao zakonodavac izmjenama i dopunama iz 2008. godine (Loi n 2008-1443 du 30 décembre 2008 de finances rectificative pour 2008).

Na temelju tog novog teksta sasvim je jasno kako se zlouporaba prava (u širem smislu) može izvršiti na dva načina – prvo je preko simuliranog (fiktivnog) pravnog posla, a drugo preko zlouporabe prava u užem smislu. Danas tekst članka L 64 LPF-a, koji se smatra općim pravilom o sprečavanju zlouporabe prava u francuskom poreznom pravu,¹² glasi:

“Kako bi se utvrdio pravi karakter pravnog posla, Porezna uprava ima pravo ne uzeti u obzir pravne poslove koji predstavljaju zlouporabu prava:

- bilo da je riječ o simuliranim pravnim poslovima (simulacija, p. a.)
- bilo o poslovima koji, preko doslovne primjene teksta ili odluke, a protivno svrsi koju su nastojali postići njegovi autora, imaju za isključivi cilj smanjiti ili izbjeći plaćanje poreza koji bi porezni obveznik trebao platiti da takvog posla nije bilo.”¹³

Od te presude postupak vezan na utvrđivanje zlouporabe prava odnosi se na sve poreze te na sve faze utvrđivanja i naplate poreza (p. a.).

U ovom dijelu nastojat ćemo utvrditi koje razlike postoje između koncepta zlouporabe prava u francuskom i hrvatskom pravu. Razlog zbog kojega, unatoč identičnome naslovu, autorica smatra da postoje znatne razlike u ta dva koncepta, jest sljedeći: opisane odredbe koje se tiču odgovornosti određenih osoba za porezne obveze ne mogu se primijeniti, osim u slučaju kada je pokušaj naplate poreza od glavnog dužnika ostao neuspješan.

S druge strane, do konstatacije zlouporabe prava u francuskom poreznom pravu može doći mnogo prije – u fazi utvrđivanja same porezne osnovice. U nastavku analizirat će se dio po dio odredbe o zlouporabi prava prema francuskom modelu te izvršiti komparacija s hrvatskim modelom.

11 Tekst u izvorniku glasi: “Il appartient à l’administration, lorsque se révèle une fraude commise en vue d’obtenir l’application de dispositions de droit public, d’y faire échec même dans le cas où cette fraude revêt la forme d’un acte de droit privé (...) dès lors que le litige n’entre pas dans le champ d’application des dispositions particulières de l’article L 64 du livre des procédures fiscales, qui, lorsqu’elles sont applicables, font obligation à l’administration fiscale de suivre la procédure qu’elles prévoient ; qu’ainsi, hors du champ de ces dispositions, le service, qui peut toujours écarter comme ne lui étant pas opposables certains actes passés par le contribuable, dès lors qu’il établit que ces actes ont un caractère fictif, peut également se fonder sur le principe sus-rappelé pour écarter les actes qui, recherchant le bénéfice d’une application littérale des textes à l’encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, n’ont pu être inspirés par aucun motif autre que celui d’éluder ou d’atténuer les charges fiscales que l’intéressé, s’il n’avait pas passé ces actes, aurait normalement supportées eu égard à sa situation et à ses activités réelles.” O tome piše: O. Fouquet, *Fraude à la loi et abus de droit* [XE “abus de droit”], *Droit fiscal* n 47, 23. studenoga 2006., str. 1999., točka 7.

12 K. B. Brown, *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, urednik K. B. Brown, Springer 2012., str. 14.

13 Tekst u izvorniku glasi: “Afin d’en restituer le véritable caractère, l’administration est en droit d’écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d’un abus de droit:

- soit que ces actes ont un caractère fictif (simulation – première branche)
- soit que, recherchant le bénéfice d’une application littérale des textes ou des décisions à l’encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n’ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d’éluder ou d’atténuer les charges fiscales que l’intéressé, si ces actes n’avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles (fraude à la loi – deuxième branche).”

4. ZLOUPORABA PRAVA PREKO SIMULACIJE – SANKCIJA PROTIV FIKTIVNOG PRAVNOG POSLA

Sukladno francuskom poreznom pravu, sama činjenica da postoji simulirani pravni posao dovoljna je da ga porezna uprava otkloni. Zanimljivo je da francusko poreznopravna teorija, točnije njihov eminentni profesor poreznog prava Maurice Cozian, razlikuje simulaciju kao posljedicu fiktivnih ugovora (*actes fictifs*), “zamaskiranih” ugovora (*actes déguisés*) te onih gdje postoji interpozicija određene osobe (*interposition de personnes*).¹⁴ Prva vrsta simulacije postoji kada simulirani pravni posao zapravo uopće ne postoji u stvarnosti, a druga vrsta postoji kada isti postoji u stvarnosti, ali su stranke zapravo njime htjele postići neku drugu svrhu. Ovdje je riječ o klasičnoj podjeli između apsolutne i relativne simulacije, kao što je slučaj i s hrvatskim poreznim pravom. U našem pravu ne postoji simulacija preko interpozicije određene osobe, gdje je zapravo riječ o tome da je pravni posao realan, no da je stranka tog pravnog posla fingirana (ovdje se koristi termin pravni posao koji je širi od pojma ugovor jer obuhvaća i jednostrane pravne poslove). Prava stranka tog posla ostaje sakrivena, sve dok “osoba koja je posudila ime” (*le prête-nom*, odnosno *l’homme de paille* – slobodni je prijevod “čovjek od slame”) nastupa otvoreno kao stranka pravnog posla. Primjenom članka L 1321¹⁵ Code civil, francuskog građanskog zakonika, porezna uprava, koje se smatra trećom stranom, ima izbor između toga da prihvati pravni posao koji je simuliran i da oporezuje vidljivu stranku ili da ga ne prihvati te da oporezuje stranku disimuliranog pravnog posla.

U hrvatskom građanskom pravu simulirani ugovor naziva se prividnim ugovorom. Članak 285. Zakona o obveznim odnosima (u nastavku – ZOO) glasi:

“(1) Prividan ugovor nema učinka među ugovornim stranama.

(2) Ali ako prividan ugovor prikriva neki drugi ugovor, taj drugi vrijedi ako je udovoljeno pretpostavkama za njegovu pravnu valjanost.

(3) Prividnost ugovora ne može se isticati prema trećoj savjesnoj osobi.”

Prvi stavak govori o tzv. apsolutnoj simulaciji, odnosno kada je sklopljen ugovor među strankama koje takav ugovor uopće nisu željele sklopiti. Takav je ugovor zapravo ništavan, budući da ne postoji volja stranaka. Drugi stavak govori o tzv. relativnoj simulaciji, odnosno situaciji u kojoj su stranke sklopile ugovor kako bi prikrile neki drugi ugovor koji su zapravo željele sklopiti. I u drugoj situaciji postoji ništavost ugovora zbog pomanjkanja volje stranaka, no budući da su stranke ipak htjele sklopiti drugi, disimulirani ugovor, taj drugi ugovor bit će važeći.

Hrvatsko porezno pravo sadrži vlastitu odredbu o oporezivanju simuliranog pravnog posla zasebnu od odredbe iz članka 285. ZOO-a. Članak 11. OPZ-a navodi: “Ako se prividnim pravnim poslom prikriva neki drugi pravni posao, tada je osnova za utvrđivanje porezne obveze prikriveni pravni posao.” Analizom tog teksta razvidno je kako se Zakon referira na slučajeve tzv. relativne simulacije te da će se oporezivati samo onaj disimulirani pravni posao, a

¹⁴ M. Cozian, F. Deboissy, *Précis de fiscalité des entreprises*, op. cit., str. 679.

¹⁵ Tekst u izvorniku glasi: “Les contre-lettres ne peuvent avoir leur effet qu’entre les parties contractantes; elles n’ont point d’effet contre les tiers.”

ne onaj pravni posao koji ga prikriva. Fiktivnost određenog pravnog posla može proistći iz fiktivnosti samog poreznog obveznika ili iz fiktivnosti poslovne dokumentacije. Tako Zdravko Vukšić navodi: "Osim fiktivne dokumentacije postoje naravno fiktivni obveznici, u kakvih najčešće nema zaposlenih, nema poslovnih prostorija, nedavno su osnovani ili je promijenjen vlasnik, različito je prebivalište vlasnika i sjedište obveznika, sjedište je na nepostojećoj ili adresi privatnog stana, nema poslovne imovine kakvu bi se možda moglo zaplijeniti, nije upisan u sudski registar ili je upisan fiktivan identitet ili nepostojeća osoba..."¹⁶

Takva interpretacija fiktivnog poreznog obveznika restriktivnija je od francuskog koncepta simulacije interpozicijom određene osobe. Sukladno tumačenju profesora Coziana takav porezni obveznik doista i postoji, samo što on nije pravi "poslovođa" (*une personne existe en réalité, mais elle n'est pas le véritable maître de l'affaire*). Takva vrsta tumačenja fiktivnog poreznog obveznika bila bi izuzetno korisna za hrvatsko porezno pravo, budući da bi se na taj način mogle obuhvatiti određene poreznopravne fikcije prisutne u svijetu, poput tzv. "nizozemskog sendviča"¹⁷ ili tzv. zajmova "leđa uz leđa" (*back-to-back loans*).¹⁸

Fiktivna dokumentacija jest dokumentacija koja se sastoji od fiktivnih poslovnih dokumenata, ugovora ili temeljnica (poslovne knjige, računi...).¹⁹

Upravni sud Republike Hrvatske donio je u nekoliko slučajeva presude u kojima je sudio o simuliranim pravnim poslovima. Primjer za to bile bi sljedeće presude:

- ugovor o kupoprodaji zapravo simulira ugovor o kreditu (zajmu) – PDV se ne može odbiti, budući da je riječ o fiktivnom ugovoru (Us-10297/2004 od 4. lipnja 2008. g.)
- Porezna uprava je ovlaštena utvrditi da je neki disimulirani pravni akt taj koji će poslužiti za utvrđivanje porezne osnovice – ugovorom o zajmu zapravo se prikriva plaćanje (Us-6583/2005, od 2. srpnja 2008. g.).

S obzirom na to da hrvatsko porezno pravo već posjeduje mjeru za suzbijanje zlouporabe prava uz pomoć simulacije, ne postoji potreba za uvođenjem nekog novog pravila o izbjegavanju plaćanja poreza koji bi imao u sebi tu komponentu.

Ipak, očito je da hrvatsko porezno pravo ne poznaje odredbu koja bi bila slična drugom dijelu francuske odredbe, odnosno tzv. *abus de droit par fraude à la loi* [XE "fraude à la loi"] (zlouporaba prava u užem smislu).

16 Z. Vukšić, *Otkrivanje fiktivnih poslova pri poreznom nadzoru*, Porezni vjesnik, 12, 2010., str. 35.

17 Google se koristio mehanizmom "nizozemskog sendviča" zajedno s pravnom strukturom nazvanom "double irish" kako bi se drastično smanjila porezna obveza na temelju prihoda koji nisu potjecali iz SAD-a. "Google accounts show 11 billion euros moved via low tax 'Dutch sandwich' in 2014." <http://www.reuters.com/article/us-google-tax-idUSKCN0VS1GP>.

18 H. Feydeau u O. Fouquet, N. Chahid-Nourai, *Optimisation fiscale et abus de droit* [XE *abus de droit*], *op. cit.*, str. 18.

19 Z. Vukšić, *Otkrivanje fiktivnih poslova pri poreznom nadzoru*, *op. cit.*, str. 35. i dalje.

5. ZLOUPORABA PRAVA U UŽEM SMISLU – SANKCIJA PROTIV NEFIKTIVNOG PRAVNOG POSLA

Podsjetimo se kako francuska mjera za sprečavanje izbjegavanja plaćanja poreza (L 64 du LPF-a) glasi:

“Kako bi se utvrdio pravi karakter pravnog posla, porezna uprava ima pravo ne uzeti u obzir pravne poslove koji predstavljaju zlouporabu prava:

- bilo da je riječ o simuliranim pravnim poslovima (simulacija, p. a.)
- bilo o poslovima koji, preko doslovne primjene teksta ili odluke, a protivno svrsi koju su nastojali postići njegovi autori, imaju za isključivi cilj smanjiti ili izbjeći plaćanje poreza koji bi porezni obveznik trebao platiti da takvog posla nije bilo.” (zlouporaba prava u užem smislu, p. a.)

Profesorica Esclassan donosi razjašnjenja vezana za pojam zlouporabe prava u užem smislu: “Zlouporaba prava nije samo ograničena na postojanje fiktivnih akata. Ona može rezultirati zlouporabom prava kada je ista učinjena protivno svrsi zakona. U tom slučaju, porezni obveznik ne služi se pravnom fikcijom. On se samo koristi svim zakonskim sredstvima kako bi izbjegao plaćanje poreza. Drugim riječima, tekst zakona je poštovan, no ne i njegov duh!”²⁰

Kako bismo mogli odgovoriti na pitanje treba li hrvatskom poreznom pravu odredba kojom bi se sankcionirala zlouporaba prava u užem smislu, valja isprva istražiti koji su postojeći elementi hrvatskog prava koji bi već imali funkciju te odredbe.

Jedno načelo hrvatskog poreznog prava zaslužuje posebnu pozornost. Riječ je, naime, o načelu “gospodarskog pristupa”, sadržanog u članku 10. OPZ-a. Sukladno tom načelu, “porezne činjenice utvrđuju se prema njihovoj gospodarskoj biti. (2) Ako je prihod, dohodak, dobit ili druga procjenjiva korist ostvarena bez pravne osnove, porezno tijelo utvrdit će poreznu obvezu u skladu s posebnim zakonom kojim se uređuje pojedina vrsta poreza. (3) Ako je u kaznenom ili prekršajnom postupku pravomoćnom odlukom izrečena zaštitna mjera oduzimanja imovinske koristi ostvarene protupravnom radnjom, porezni akt kojim je utvrđena porezna obveza poništiti će se na zahtjev poreznog obveznika.”

U tom kontekstu valja navesti i članak 34. OPZ-a koji kaže: “Ako neka druga osoba, a ne vlasnik, ima pravo raspolaganja gospodarskom cjelinom na način da može vlasnika gospodarski isključiti od utjecaja na to dobro, tada se u poreznom smislu smatra da ta gospodarska cjelina pripada toj drugoj osobi. Kod fiducijarnih (povjereničkih) odnosa smatra se da gospodarska cjelina pripada fiducijaru (povjereniku).”

Budući da različiti pravni poslovi mogu dovesti do istih pravnih posljedica, ovo načelo dopušta poreznoj upravi da utvrdi poreznu obvezu na temelju transakcije koja je utvrđena na

20 “En d’autres termes l’abus de droit n’est plus seulement limité à la fictivité d’un acte ou d’un montage. Il peut résulter également de la fraude à la loi lorsque celle-ci est opérée dans un but exclusivement fiscal. Dans le cas de la fraude à la loi, le contribuable ne recourt pas à la fiction juridique. Il utilise tout simplement toutes les possibilités offertes par la loi pour échapper à l’impôt. Autrement dit la lettre de la loi est respectée mais pas son esprit.” M.-C. Esclassan, *Justice fiscale et abus de droit [XE abus de droit]: Réflexions sur la dynamique de la notion d’abus de droit en droit fiscal français*, Revue française de Finances Publiques, 1 novembre 2013, n 124, str. 85.–95., str. 87.

temelju njezine prave biti, a ne forme u kojoj je ista učinjena. Stoga se postavlja pitanje: može li se tim načelom zamijeniti funkcija koju bi imala odredba o sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza?

Ako je odgovor na to pitanje potvrđan, to načelo bi moglo biti važno sredstvo u borbi protiv tzv. zakonitog izbjegavanja porezne obveze (*tax avoidance*, engl.).

U francuskom poreznom pravu ne nalazimo takvo slično načelo.

Ipak, to načelo bi se moglo usporediti s tzv. *requalification* [XE “requalification”], odnosno rekvalifikacijom, koja u francuskom poreznom pravu nije normirana nijednim posebnim pravilom, nego je nastala u praksi sudova.²¹ Primjerice, tom se metodom sud poslužio kako bi prekvalificirao plaćanje godišnjih kamata u plaćanje kupovnine za kupnju dugotrajne imovine (CE, 9^e et 8^e s.-s., 10 mars 1999, req. No 169342, SA Sonorama). Na tom je tragu Conseil d’État dao poreznoj upravi za pravo da ista prekvalificira ugovor o *leasingu* (*contrat de crédit-bail*) u ugovor o kupoprodaji s odgodom, budući da je nedostajao ključni sastojak tog ugovora, a to je opcija kupnje. Prekvalifikacija se zasnivala na temelju “interne ekonomije ugovora” (*l’économie interne du contrat*) (CE, 7 oct. 1984, Dr. Fisc. 1988, no 5).²²

Za potrebe ovog članka zanimljivo je istražiti koji je odnos između rekvalifikacije, koja bi se mogla približiti načelu gospodarskog pristupa, te odredbe o sprečavanju zlouporabe prava. Profesor Gutmann nudi objašnjenje tog odnosa: “Rekvalifikacija kao takva, ne bi se mogla poistovjetiti s ovlasti porezne uprave u vezi sa sankcijom zlouporabe prava. Ne zato što bi zlouporaba prava bila lišena elementa rekvalifikacije. Upravo suprotno. Međutim, ‘obična’ rekvalifikacija razlikuje se od rekvalifikacije u sklopu zlouporabe prava, zbog toga što ista služi ispravljanju ‘pogreške’ koju su ugovorne strane učinile, sklopivši ‘pogrešan’ pravni posao. To znači da stranke ne bi smjele biti kažnjene kaznama predviđenima u slučaju utvrđenja zlouporabe prava, zbog toga što se ista može primijeniti isključivo u slučaju postojanja zle namjere.”²³ Možemo zaključiti kako pitanje koje zaokuplja francusku poreznopravnu teoriju jest kako odrediti granicu između “obične rekvalifikacije” te “rekvalifikacije” u slučaju zlouporabe prava preko relativne simulacije, kao što se može zaključiti iz članka profesorice Deboissy.²⁴ Naime, obje situacije iziskuju od porezne uprave da istraži “pravnu prirodu” ugovora. Razlika je jedi-

21 D. Gutmann, *Droit fiscal des affaires*, Lextenso Collection Précis Domat, 2e édition, 2011, str. 668.

22 *Ibid.*

23 “En particulier, il (le pouvoir de requalification NDA) ne se confond pas avec le pouvoir exercé par l’administration dans le cadre de la procédure de sanction de l’abus de droit. Non que la procédure d’abus de droit soit exclusive de toute requalification, bien au contraire. Seulement, la requalification ordinaire se distingue de la requalification au titre de l’abus de droit en ce qu’elle vise seulement à rectifier une erreur commise par les parties – ce qui exclut l’hypothèse d’une requalification assortie d’une sanction pour manquement délibéré, car alors il n’y a plus correction d’une erreur mais répression d’un comportement intentionnel.”

24 “Lorsque la mauvaise qualification du contrat résulte d’une simple erreur du contribuable, l’Administration ne peut bien évidemment pas requalifier l’acte sur le terrain de l’abus de droit [XE ‘abus de droit’], lequel suppose la preuve d’un élément intentionnel. Cela étant, lorsqu’il est probable que le contribuable, loin de commettre une simple erreur, a intentionnellement altéré la qualification du contrat, l’Administration dispose d’une option : elle peut, à condition d’en apporter la preuve, procéder à la requalification [XE ‘requalification’] du contrat en se fondant sur l’abus de droit; elle peut également renoncer à invoquer le caractère intentionnel des agissements du contribuable en utilisant la procédure de rectification de droit commun. Entre ces deux fondements, l’Administration, qui dispose du choix des armes, est libre de retenir celui qu’elle veut : qui peut le plus peut le moins. La stratégie contentieuse de l’administration fiscale est facile à décrypter: lorsque la preuve de l’élément intentionnel est aisée à apporter, par exemple en cas de donation déguisée, elle ne se prive pas d’invoquer l’abus de droit; lorsque la preuve est plus délicate à administrer, par exemple en cas de cession déguisée de fonds de commerce, elle renonce le plus souvent à invoquer l’abus de droit et à infliger la pénalité correspondante. F. Deboissy, *Abus de droit ou pouvoir général de requalification d’un contrat: le choix des armes*, Droit fiscal n 10, 10 Mars 2011, comm. 249.

no u voljnom elementu – je li se porezni obveznik ponio iz dobre ili zle namjere. Ta razlika je u francuskom poreznom pravu izuzetno važna. Naime, ako se neko ponašanje poreznog obveznika kvalificira kao “zloupotrebavanje prava”, uslijedit će sankcije koje mogu iznositi sve do 80% porezne obveze koja je trebala biti utvrđena. Međutim, budući da takve sankcije u hrvatskom poreznom pravu ne postoje, činjenica je li se porezni obveznik ponio iz dobre ili zle namjere, nije relevantna.

Vratimo se pitanju može li rekvalifikacija iz francuskog poreznog prava zamijeniti zloupotrebavanje prava preko simulacije ili onu u užem smislu (*l'abus de droit* [XE “abus de droit”] *par fraude à la loi* [XE “fraude à la loi”]). Odgovor na to pitanje zasigurno je negativan. Negativan što se tiče simulacije zato što sklopljeni pravni posao kod rekvalifikacije odgovara pravoj volji strana-ka, a u odnosu na zloupotrebavanje prava u užem smislu jer ne postoji element zle namjere.

6. USPOREDBA SA ZEMLJAMA KOJE PRIMJENJUJU NAČELO GOSPODARSKOG PRISTUPA

Kako bi produbili istraživanje, važno je usporediti koju funkciju ima načelo gospodarskog pristupa u zemljama koje ga primjenjuju. Prvotno bi to bile anglosaksonske zemlje. Naime, te zemlje (sve donedavno) nisu poznavale koncept zloupotrebavanja prava,²⁵ nego su se oslanjale na doktrinu *substance over form*, u slobodnom prijevodu *sadržaj nad formom* čiji se smisao približava načelu gospodarskog.²⁶

Tako primjerice u SAD-u američki sudovi oslanjali su se na interpretativna načela koja su se temeljila na ekonomskoj stvarnosti transakcija poreznih obveznika. Proliferacijom prijevornih ponašanja od strane poreznih obveznika i agresivnog poreznog planiranja, u SAD-u su se u posljednjih dvadeset godina razvile mnogobrojne teorije poput *substance over form doctrine*, *step transaction*, *sham transaction* ili *economic substance* [XE *economic substance*].²⁷ Često su ih sudovi upotrebljavali zajedno, kako bi spriječili stjecanje koristi iz prijevornih ponašanja.

Sve te doktrine, osim *economic substance*, nisu imale pravnu podlogu. Sukladno toj teoriji, činjenice se trebaju utvrditi prema njihovoj ekonomskoj realnosti, a ne prema njihovoj formi. Vrlo slično nalaže i *step transaction* doktrina u smislu da ovlašćuje američku poreznu upravu (*Internal Revenue Service* – IRS) da otkloni pravnu formu kako bi došla do prave ekonomske supstancije određenog pravnog posla. U slučaju *step transaction* doktrine, više zasebnih pravnih poslova može se promatrati kao jedan jedinstveni pravni posao za potrebe oporezivanja. Napokon, doktrina *economic substance*, koja je inicijalno nastala u presudi *Gregory v. Helvering*

25 S. N. Frommel, *L'abus de droit* [XE *abus de droit*] *en droit fiscal britannique*, Revue internationale de droit comparé 1991, Volume 43, No 3, pages 585–625, p. 585.

26 V. Thuronyi, *Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax*, http://www.google.hr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBsQFjAA&url=http%3A%2F%2Funpan1.un.org%2Fintradoc%2Fgroups%2Fpublic%2Fdocuments%2FAPCITY%2FUNPAN017808.pdf&ei=c9dgVMKpH8iBPYLLgdgM&usq=AFQjCNGP6pIG5mwyGUD1afLyRCVPAtpm6g&sig2=Mh0ixfdzyJmD_PKNr0UPkw&bvm=bv.79189006d.ZWU.

27 T. A. Kaye, u: “A comparative look at regulation of corporate tax avoidance”, urednica Karen B. BROWN, Springer 2012, str. 344. i dalje.

(1935) da bi potom bila regulirana u ožujku 2010. godine u američkom poreznom zakoniku "Internal Revenue Code" (IRC),²⁸ služila je kao metoda za utvrđivanje činjenica koja je dopuštala poreznoj upravi da ne prizna određene porezne povlastice i prednosti u slučajevima u kojima je pravni posao bio poduzet isključivo u svrhu smanjenja porezne obveze (US: SC, 2008, *Boulware v. United States*, 552 U.S. 421 (2008)).

Međutim, promotrimo li pozornije tu doktrinu na način na koji je ista normirana u članku 7701(o) IR-a, odnosno: "U slučaju postojanja neke transakcije u kojoj je postojanje ekonomske biti relevantno, takva će se transakcija smatrati da ima ekonomsku bit, samo ako:

- a) transakcija smisleno mijenja ekonomsku situaciju poreznog obveznika (osim poreznih posljedica) i ako
- b) porezni obveznik ima neku stvarnu potrebu za ulazak u tu transakciju (osim postizanja poreznih učinaka)."²⁹

Vidimo kako ova doktrina ima mnogo više značenja od pukog načela za utvrđivanje činjenica bitnih za oporezivanje. Naime, ista traži kumulativnu primjenu dvaju uvjeta:

- a) da transakcija ima utjecaj na ekonomsku poziciju poreznog obveznika te
- b) da je porezni obveznik imao namjeru postizanja nekog ekonomskog učinka, osim poreznih ušteda.

Takva se definicija mnogo više približava konceptu zlorabe prava nego što je to gospodarski pristup u hrvatskom pravu.

U Velikoj Britaniji možemo ustvrditi kako je sud u prvo vrijeme privilegirao formu u odnosu na sadržaj, kako se može vidjeti iz poznatog slučaja *Duke of Westminster*. Do obrata je došlo u poznatom slučaju *Ramsay* razvojem doktrine *step transaction*,³⁰ koja je privilegirala primjenu forme u odnosu na sadržaj. Međutim, jednako tako valja priznati kako je britanski zakonodavac odlučio uvesti opću odredbu protiv sprečavanja zlorabe poreznog prava, tzv. GAAR – *general anti-avoidance rule* koji se, među ostalima, temelji na sankcioniranju akata koji su učinjeni s ciljevima koji se kose sa voljom zakonodavca. Peti dio britanskog zakona o financijama iz 2013. godine ("Part V" Finance Act 2013) glasi:

"Pravni poslovi smatrat će se prijevarama, ako bi, uzimajući u obzir sve okolnosti, bilo razumno zaključiti da je glavna svrha ili jedna od glavnih svrha tog pravnog posla bila stjecanje poreznih povlastica.

(2) Pravni poslovi su 'prijevarni', ako se isti ne mogu smatrati razumnima u odnosu na mjerodavne porezne odredbe, uzimajući u obzir sve okolnosti, uključujući i to:

- (A) jesu li materijalni rezultati transakcije u skladu s načelima na kojima se temelje te odredbe (bilo izričitih ili implicitnih) i ciljevi tih odredaba

28 Ernst&Young, GAAR rising, Mapping tax enforcement's evolution, February 2013, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAARising/\\$FILE/GAARrising_1%20Feb2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAARising/$FILE/GAARrising_1%20Feb2013.pdf), p. 84.

29 "In the case of any transaction to which the economic substance doctrine is relevant, such transaction shall be treated as having economic substance only if –
(A) the transaction changes in a meaningful way (apart from Federal income tax effects) the taxpayer's economic position, and
(B) the taxpayer has a substantial purpose (apart from Federal income tax effects)."
https://www.irs.gov/irb/2014-44_IRB/ar07.html#d0e146.

30 H. J. Ault, B. J. Arnold, *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law, 2010, str. 167. i dalje.

- (B) uključuju li sredstva za postizanje tih rezultata jedan ili više neprirodnih ili nenormalnih koraka i
- (C) jesu li pravni poslovi sklopljeni s namjerom iskorištavanja nedostataka u tim odredbama.”³¹

Očito je kako doktrina *step transaction* više nije zadovoljavala suvremene potrebe za borbu protiv zakonitog izbjegavanja plaćanja poreza te da je bilo potrebno usvojiti novu zakonsku odredbu kojom bi se zaustavila zloupotreba.

7. USPOREDBA SA ZAKONODAVSTVOM KOJE JE INSPIRACIJA HRVATSKOM ZAKONODAVCU

Porezno pravo još jedne države moglo bi nam pomoći u rasvjetljavanju dvojbe oko nužnosti uvođenja novog općeg pravila o suzbijanju izbjegavanja plaćanja poreza. Riječ je o austrijskom poreznom pravu koje sadrži odredbu koja je gotovo identična hrvatskom poreznom pravu i načelu gospodarskog pristupa. Ista je sadržana u članku 21. Bundesabgabenordnunga – BAO-a. Ta odredba navodi: “Sukladno načelu gospodarskog pristupa nužno je uzeti u obzir pravu ekonomsku bit pravnoga posla (*wahre wirtschaftliche Gehalt*) pri odlučivanju o poreznim pitanjima (*die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen*), a ne izvanjski privid činjenica (*nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend*).”³² Nije samo sadržaj te odredbe zanimljiv nego i njezina pozicija unutar poreznog zakonika.

Mjera se nalazi u glavi koja nosi naziv “Wirtschaftliche Betrachtungsweise” (*approche économique*). Međutim, ta glava sadrži i opću odredbu za sprečavanje izbjegavanja plaćanja poreza, koja se nalazi u članku 22. BAO-a. Ta odredba navodi kako se “porezne obveze ne mogu izbjeći zlouporabom pravnih oblika ili metoda koje predviđa građansko pravo. Postoji li zlouporaba prava, porez koji se treba naplatiti bit će onaj koji bi se trebao platiti da je porezni obveznik odabrao neku pravnu formu koja je primjerena ekonomskim odnosima, činjenicama i okolnostima (“den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären”).

Vidljivo je kako je austrijski zakonodavac smatrao kako načelo gospodarskog pristupa nije bilo dovoljno za suzbijanje svih prijevornih oblika te da je bilo potrebno usvojiti i posebnu odredbu.

31 “Tax arrangements are ‘abusive’ if they are arrangements the entering into or carrying out of which cannot reasonably be regarded as a reasonable course of action in relation to the relevant tax provisions, having regard to all the circumstances including –

(a) whether the substantive results of the arrangements are consistent with any principles on which those provisions are based (whether express or implied) and the policy objectives of those provisions,

(b) whether the means of achieving those results involves one or more contrived or abnormal steps, and

(c) whether the arrangements are intended to exploit any shortcomings in those provisions.”

<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/section/207/enacted>.

32 D. Hohenwarter, “Austria Report”, u: G. Maisto, *Tax treaties and Domestic Law*, IBFD, 2006, str. 194.

8. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Iz svega navedenoga možemo zaključiti kako je načelo gospodarskog pristupa načelo preko kojega se ostvaruje ispravna kvalifikacija porezno relevantnih činjenica. U tom kontekstu, isti se može približiti rekvalifikaciji činjenica u sklopu relativne simulacije u hrvatskom poreznom pravu, odnosno zlouporabi prava preko simuliranog pravnog akta u francuskom poreznom pravu (*abus de droit* [XE *abus de droit*] *par acte dissimulé*).

U oba su slučaja sklopljeni pravni poslovi – realni, ali ne odgovaraju stvarnoj volji stranaka. S druge strane, zlouporaba prava u užem smislu podrazumijeva da su sklopljeni pravni poslovi realni i željeni, ali da su sklopljeni s isključivom namjerom da se smanji ili izbjegne plaćanje poreza, na način da traže doslovnu primjenu teksta zakona, ali protivno ciljevima koje je zakonodavac imao na umu.

Iz dosadašnjeg izlaganja vidljivo je kako takva situacija nije pokrivena ni odredbama o simulaciji ni načelom gospodarskog pristupa. Načelo gospodarskog pristupa samo služi tome da se rekvalificira pravo činjenično stanje na kojem se zasniva oporezivanje, ali ne i tome da se sankcionira zlouporaba prava u užem smislu, budući da sklopljeni pravni posao doista odgovara volji stranaka. Iz toga slijedi zaključak kako hrvatsko porezno pravo ne bi moglo s uspjehom zaustaviti zakonito izbjegavanje poreza koje se ne zasniva na fiktivnim ugovorima, nego isključivo na zlouporabi pravnih odredaba.

Kako bismo dodatno učvrstili taj zaključak, valja istaknuti da su anglosaksonske zemlje, čije su se strategije zasnivale na doktrinama sličnima načelu gospodarskog pristupa, poput doktrina *economic substance* [XE *economic substance*] ili *step transaction*, donijele posebne zakonske odredbe kojima se sankcionira zakonita porezna evazija. Ne treba zaboraviti ni kako je austrijsko pravo, koje je oduvijek bilo inspiracija hrvatskom zakonodavcu, također unijelo takvu odredbu, unatoč postojanju članka koji je načelno identičan hrvatskom gospodarskom pristupu.

LITERATURA

1. Ault, H. J., Arnold, B. J. *Comparative Income Taxation: A Structural Analysis*, Kluwer Law, 2010.
2. Brown, K. B. *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*, urednik K. B. Brown, Springer 2012.
3. Cozian, M., Deboissy, F. *Précis de fiscalité des entreprises*, Lexis/Nexis, 34ème édition, 2010/2011.
4. Deboissy, F. *Abus de droit ou pouvoir général de requalification d'un contrat: le choix des armes*, Droit fiscal n 10, 10 Mars 2011, comm. 249.
5. Esclassan, M.-C. *Justice fiscale et abus de droit* [XE "abus de droit"]: *Réflexions sur la dynamique de la notion d'abus de droit en droit fiscal français*, Revue française de Finances Publiques, 1 novembre 2013, n 124, str. 85.–95.
6. Fouquet, O. *Fraude à la loi et abus de droit* [XE "abus de droit"], Droit fiscal n 47, 23. studenog 2006., str. 1999.–2009., točka 7.

7. Fouquet, O., Chahid-Nourai, N. *Optimisation fiscale et abus de droit*, Editions de Fiscalité Européenne, Litec, 1990.
8. Frommel, S. N. *L'abus de droit* [XE "abus de droit"] *en droit fiscal britannique*.
9. Gutmann, D. *Droit fiscal des affaires*, Lextenso Collection Précis Domat, 2e édition, 2011.
10. Hohenwarter, D. "Austria Report" u: G. Maisto, *Tax treaties and Domestic Law*, IBFD, 2006.
11. Kaye, T. A. u: "A comparative look at regulation of corporate tax avoidance", urednica Karen B. Brown, Springer, 2012.
12. Lambert, T. *Procédures fiscales*, Montchrestien – Lextenso éditions, 2013, str. 1733.–1739.
13. *Revue internationale de droit comparé* 1991, Volume 43, No 3, str. 585.–625.
14. Robbez Masson, C. *La notion d'évasion fiscale en droit interne français*, LGDJ, 1990.
15. Thuronyi, V. *Rules in OECD Countries to Prevent Avoidance of Corporate Income Tax*, http://www.google.hr/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CBsQFjAA&url=http%3A%2F%2Funpan1.un.org%2Fintradoc%2Fgroups%2Fpublic%2Fdocuments%2FAPCITY%2FUN-PAN017808.pdf&ei=c9dgVMKpH8iBPYLLgdgM&usq=AFQjCNGP6plG5mwyGUD1afLyRCVPAtpm6g&sig2=Mh0ixfdzyJmD_PKNr0UPkw&bvm=bv.79189006,d.ZWU.
16. Vukšić, Z. *Otkrivanje fiktivnih poslova pri poreznom nadzoru*, Porezni vjesnik 12, 2010., str. 32.–49.
17. Žunić-Kovačević N. i Gadžo, S. *Institut zakonskog poreznog jamstva*, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci, vol. 34, br. 1, 2013., str. 393.–416.

POPIS PROPISA, AKATA I SUDSKIH ODLUKA

1. Arrêt du 19 avril 1988 (Cass. com. 19 avril 1988 n 86-19079, Donizel: RJF 2/89 n 250, Bull. civ. IV p. 95 n 134, BOI 13 L9-88; D. adm. 13 L1531 n 12, 1er juillet 2002).
2. Bundesabgabenordnung – austrijski porezni zakonik.
3. C (2012) 8806 final, Commission Recommendation of 6.12.2012 on aggressive tax planning <http://ec.europa.eu/taxation-customs/resources/documents/taxation/tax-fraud-evasion/c-2012-8806-en.pdf>.
4. CE 10 juin 1981 n 19079 plén.: RJF 9/81 n 787 ; D. adm. 13 L1531 n 13, 1er juillet 2002.
5. CE, 9^e et 8^e s.-s., 10 mars 1999, req. No 169342, SA Sonorama.
6. CE, 7 oct. 1984, Dr. Fisc. 1988, no 5.
7. Code civil – francuski građanski zakonik.
8. *Gregory v. Helvering* (1935).
9. *IRC v Duke of Westminster* (1936).
10. Livre des procédures fiscales – francuski zakonik o poreznom postupku.
11. Opći porezni zakon, Narodne novine, br. 147/2008, 18/2011, 78/2012, 136/2012, 73/2013, 26/2015, 44/2016.
12. US: SC, 2008, *Boulware v. United States*, 552 U.S. 421 (2008).
13. US-10297/2004 od 4. lipnja 2008.
14. US-6583/2005, od 2. srpnja 2008.
15. *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners, Eilbeck (Inspector of Taxes) v. Rawling*, [1982] A. C. 300.

16. Zakon o obveznim odnosima, Narodne novine, br. 35/2005, 41/2008, 125/2011, 78/2015.
17. Zakon o trgovačkim društvima, Narodne novine, br. 111/1993, 34/1999, 121/1999, 52/2000, 118/2003, 107/2007, 146/2008, 137/2009, 125/2011, 152/2011, 111/2012, 68/2013, 110/2015.

MREŽNI IZVORI

1. <https://vlada.gov.hr/UserDocsImages//Sjednice/Arhiva//Op%C4%87i%20porezni%20zakon%20-prezentacija%2025%2004%202012%20.ppt>.
2. <http://www.reuters.com/article/us-google-tax-idUSKCN0VS1GP>.
3. Ernst&Young, GAAR rising, Mapping tax enforcement's evolution, February 2013, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAARising/\\$FILE/GAAR_rising_1%20Feb2013.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/GAARising/$FILE/GAAR_rising_1%20Feb2013.pdf).

Nevia Čičin-Šain*

IS THERE A TRULY A NEED FOR A GENEREAL ANTI-AVOIDANCE RULE IN THE CROATIAN TAX LAW SYSTEM?

Summary

On 6 December 2012 the European Commission adopted the Recommendation on aggressive tax planning C (2012) 8806, which suggests to the Member States to adopt a general anti-avoidance rule (GAAR), adapted to domestic and cross-border situations confined to the Union and situations involving third countries. The Croatian tax system does not have such a rule.

Since Croatia joined the European Union in July 2013, it is possible that the Croatian legislator could decide to introduce such a measure into the national tax law. However, the author considers that it is necessary to first examine whether such a measure is really needed in the tax system, before transposing it “blindly” into national law. Such a measure could potentially become a weapon of mass destruction in the hands of the tax administration, in case that it is wrongly formulated or if taxpayers are not supplied with adequate protection measures. The measure could impair the legal certainty of the taxpayer, which could have negative consequences not only for domestic taxpayers/investors, but also for the foreign ones, who could then choose to direct their investments into other countries.

Keywords: *general anti-avoidance rule, GAAR, economic approach, tax avoidance*

* Nevia Čičin-Šain, mag. iur., LL. M., Ph. D., Senior Teaching Assistant. Department for Tax Law Faculty of Law, University of Zagreb, Trg maršala Tita 14, 10000 Zagreb. Email address: nevia.cicin-sain@pravo.hr.